

**Audience publique du 12 janvier 2009**

Recours formé par  
Monsieur ... et Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 23920 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2008 par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation de deux décisions du directeur de l'administration des Contributions Directes du 17 octobre 2007, no C 14012 et C14013 du rôle, ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les courriers émis le 20 juin 2007 par l'administration des Contributions Directes, bureau d'imposition d'Echternach fixant les avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions entreprises ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame ... en leurs explications à l'audience publique du 20 octobre 2008.

---

En date du 20 juin 2007, l'administration des Contributions Directes, bureau d'imposition d'Echternach, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit des courriers portant fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse Madame .... Le même jour, le bureau d'imposition émit un courrier portant fixation des avances trimestrielles de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 à l'égard de Monsieur ....

Par courrier du 16 juillet 2007, Monsieur et Madame ...-... ont introduit une réclamation contre les fixations des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu pour les années 2007 et 2008 auprès du directeur de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le directeur ». Par courrier du même jour, Monsieur ... a encore introduit une réclamation contre la fixation des avances trimestrielles de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 auprès du directeur.

Par décision du 17 octobre 2007, répertoriée sous le numéro C14012 du rôle, le directeur répondit à la réclamation introduite en date le 16 juillet 2007 par Monsieur et Madame ...-... dans les termes suivants :

*«Vu la requête introduite le 17 juillet 2007 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin portant fixation des avances de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, émis le 20 juin 2007;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que le bulletin est entrepris au motif que la fixation d'avances trimestrielles ne serait plus justifiée parce que les époux ne disposeraient plus de revenu imposable au Grand-Duché;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);*

*Considérant que la réclamation contre la fixation des avances trimestrielles est admissible (voir Conseil d'Etat du 16.07.1947, no 4278 du rôle);*

*Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 14 mai 2007, le bureau d'imposition avait invité les réclamants à présenter des pièces à l'appui de leur allégation qu'ils ne seraient pas soumis à l'impôt luxembourgeois, bien que résidents du Luxembourg, du fait qu'ils seraient imposables uniquement aux Pays-Bas;*

*Considérant que les réclamants n'ayant réservé aucune suite à cette invitation, le bureau d'imposition a fixé les avances sur base de l'imposition établie en dernier lieu, conformément aux prescriptions de l'article 135, alinéa 2, 1<sup>re</sup> phrase de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);*

*Considérant qu'en l'espèce, c'est à bon droit que le bureau d'imposition s'est basé sur l'imposition de l'année 2005 qui est celle établie en dernier lieu; que dans le cadre du présent recours, le réclamant n'a pas fourni d'éléments nouveaux justifiant une modification du montant des avances tel que fixé par le bulletin litigieux;*

*Par ces motifs*

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. »*

Par décision du 17 octobre 2007, répertoriée sous le numéro C14013 du rôle, le directeur répondit à la réclamation introduite en date le 16 juillet 2007 par Monsieur ... dans les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 17 juillet 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin portant fixation des avances de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, émis le 20 juin 2007;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que le bulletin est entrepris au motif que la fixation d'avances trimestrielles ne serait plus justifiée parce que le réclamant ne réaliserait plus de bénéfice commercial au Grand-Duché;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);*

*Considérant que la réclamation contre la fixation des avances trimestrielles est admissible (voir Conseil d'Etat du 16.07.1947, no 4278 du rôle);*

*Considérant que l'instruction a révélé qu'en date du 14 mai 2007, le bureau d'imposition avait invité le réclamant à présenter des pièces à l'appui de ses allégations;*

*Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite à cette invitation, le bureau d'imposition a fixé les avances sur base de l'imposition établie en dernier lieu, conformément aux prescriptions du § 4 GewSTVV, alinéa 2 de la loi concernant l'impôt commercial communal (I.C.C.);*

*Considérant qu'en l'espèce, c'est à bon droit que le bureau d'imposition s'est basé sur l'imposition de l'année 2005 qui est celle établie en dernier lieu; que dans le cadre du présent recours, le réclamant n'a pas fourni d'éléments nouveaux justifiant une modification du montant des avances tel que fixé par le bulletin litigieux;*

*Par ces motifs*

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. »*

Par requête déposée le 7 janvier 2008, Monsieur et Madame ...-... ont introduit un recours contre les deux décisions précitées du directeur du 17 octobre 2007.

Lorsque, comme en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, compte tenu de l'objet du recours, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi<sup>1</sup>.

Le § 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », ensemble l'article 8 paragraphe 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ....

Il y a lieu de relever encore que l'Etat n'a pas fourni de mémoire en réponse en cause dans le délai légal bien que la requête introductive lui ait été valablement notifiée par la voie du greffe en date du 7 janvier 2008. Conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties par un jugement ayant les effets d'une décision contradictoire, même si la partie défenderesse n'a pas comparu dans le délai prévu par la loi.

Aux termes de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996 :

*« (1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives : a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises (...) »*

*(3) 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.(...) »*

Dès lors, le tribunal ne connaît que des recours dirigés contre les décisions du directeur si les lois relatives aux impôts directs de l'Etat prévoient un tel recours. Les décisions que le législateur considère comme bulletins et susceptibles d'être contestées par voie de réclamation auprès du directeur sont énumérées aux paragraphes 228 et 235 AO.

Le paragraphe 228 AO dispose : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La*

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 7, et autres références y citées

*décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond. »*

Les paragraphes 211 et 212 AO visent les bulletins d'impôt proprement dit (« Steuerbescheide »), c'est-à-dire les bulletins qui fixent une cote d'impôt. Les paragraphes 214 et 215 AO de leur côté visent les bulletins d'établissement (« Feststellungsbescheide »), c'est-à-dire les bulletins portant fixation des bases d'impôt. Quant au paragraphe 212a AO, celui-ci vise les bulletins de la base d'assiette (« Steuermeßbescheide »), c'est-à-dire les bulletins d'établissements émis dans la procédure d'imposition relative à l'impôt foncier et à l'impôt commercial communal. Aux termes du paragraphe 235 AO : *« Die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 sind ferner gegeben : 1. gegen Bescheide, durch die ein Antrag der im §226 bezeichneten Art oder ein Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsfeststellung oder Fortschreibungsfeststellung, einer Berichtigungsveranlagung oder Fortschreibungsveranlagung ganz oder teilweise abgelehnt wird; 2. gegen Bescheide, durch die festgestellt wird, dass oder inwieweit eine Person oder eine Sache für eine Realsteuer haftet (...); 3. gegen Bescheide, durch die festgestellt wird, dass eine Betriebsstätte ganz oder zu einem Teil (gegebenenfalls zu welchem Teil) der Zweigstellensteuer unterliegt (...); 5. gegen Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind, gegen Bescheide, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden; ferner gegen Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belastung ein Rechtsanspruch besteht; 6. gegen Abrechnungsbescheide (...)»*

Les bulletins visés par les paragraphes 228 et 235 AO précités constituent par conséquent des décisions administratives susceptibles d'une réclamation auprès du directeur, dont la décision sera à son tour susceptible d'un recours au fond devant le tribunal administratif, en vertu du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

En l'espèce, la décision déférée du directeur concerne une réclamation dirigée contre la fixation d'avances trimestrielles, régie par l'article 135 LIR, aux termes duquel : *« (1) Le contribuable est tenu de payer des avances trimestrielles sur l'impôt à établir par voie d'assiette (...)*

*(2) Le montant de chaque avance est fixé, en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu. A l'impôt établi en dernier lieu peut être substitué l'impôt qui résultera probablement de l'imposition pour l'année en cours.*

*(3) Le montant des avances doit être modifié sur demande motivée du contribuable et peut être modifié d'office si l'administration dispose d'éléments justifiant une réduction ou une majoration (...) »*

Les fixations des avances trimestrielles ne constituent partant pas des actes visés par les paragraphes 228 et 235 AO. Ces actes, qui se caractérisent par leur nature essentiellement provisoire, en raison de la régularisation postérieure de la dette d'impôt, ne constituent en effet ni un bulletin d'impôt proprement dit, ni un bulletin d'établissement, ni un bulletin de la base d'assiette, ni enfin un bulletin au sens du paragraphe 235 AO précité. Par conséquent les paragraphes 228 et 235 AO ne sont

pas applicables aux fixations d'avances trimestrielles qui ne sont ainsi pas susceptibles de recours contentieux au vœu du législateur.

Cette constatation est encore corroborée par le fait que la fixation des avances a un effet essentiellement provisoire et ne préjuge en rien de l'impôt à établir ultérieurement par voie d'assiette<sup>2</sup>. Il découle du caractère essentiellement provisoire de la fixation des avances trimestrielles qu'elle contribue tout au plus à la préparation de la décision finale, sans constituer une décision finale, susceptible de produire des effets juridiques par elle-même. Or, l'acte administratif susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux doit constituer une véritable décision de nature à faire grief, c'est-à-dire un acte susceptible de produire par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle et patrimoniale de celui qui réclame<sup>3</sup>. N'a pas cette qualité de décision faisant grief, l'acte préparatoire d'une décision administrative. Un tel acte ne constitue partant pas une décision administrative de sorte qu'il n'est pas susceptible des recours contentieux prévus au paragraphe 228 AO et à l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Etant donné qu'en vertu de l'article 8 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif ne connaît que des recours dirigés contre les décisions du directeur si les lois relatives aux impôts directs de l'Etat prévoient un tel recours et qu'en l'espèce, aucun recours de la sorte n'est prévu, puisque les paragraphes 228 et 235 AO ne sont pas applicables, le présent recours, dirigé contre une décision du directeur ayant statué sur la fixation d'avances trimestrielles est irrecevable.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 12 janvier 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,

Marc Sünnen, juge,

Françoise Eberhard, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit

s. Lenert

---

<sup>2</sup> cf. Cour adm. 26 janvier 1999, no 10688C du rôle, Pas. adm. 2008, V<sup>o</sup> Impôts, no 230

<sup>3</sup> cf. trib. adm. 23 juillet 1997 (no 9658 du rôle), Pas. adm. 2008, V<sup>o</sup> Actes administratifs, no 26 et autres références y citées